

# Відповідальність за правопорушення

у сфері оподаткування та її  
процесуальне забезпечення



## **Е. Ф. Демський**

кандидат юридичних наук, доцент, професор кафедри адміністративного, фінансового та господарського права Академії праці та соціальних відносин

У статті розглядаються питання правового регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства та визначення кола суб'єктів відповідальності згідно з Податковим кодексом України.

**Ключові слова:** податкові правопорушення, відповідальність, суб'єкти відповідальності, Податковий кодекс, види відповідальності, процес.



## **Н. В. Добрянська**

аспірант відділу моніторингу ефективності законодавства Інституту законодавства Верховної Ради України

В статті рассматриваются вопросы правового регулирования ответственности за нарушения налогового законодательства, а также определения перечня субъектов ответственности в соответствии с Налоговым кодексом Украины.

**Ключевые слова:** налоговые правонарушения, ответственность, субъекты ответственности, Налоговый кодекс,

*виды ответственности, процес.*

*The article examines legal regulation of responsibility for violation of tax laws and identifies the agents to be responsible under the Tax Code of Ukraine.*

**Keywords:** *tax violation, responsibility, responsible agents, Tax Code, types of responsibility.*

У правовій літературі активно продовжується дискусія щодо кола суб'єктів адміністративної відповідальності. З прийняттям Податкового кодексу України (ПКУ) деякі автори також намагаються довести, що законодавцем передбачена адміністративна відповідальність юридичних осіб, посилаючись лише на те, що ст. 111 ПКУ передбачені фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність, а ст. ст. 117-128 ПКУ передбачені конкретні склади правопорушень. Таким чином, здійснюється штучна підміна поняття «штрафні» (фінансові) санкції» на поняття «адміністративні стягнення», відбувається отождошення фінансової відповідальності (штрафних, фінансових санкцій) з адміністративною відповідальністю (адміністративними стягненнями).

Метою статті є дослідження суб'єктних ознак складу правопорушень та відповідальності у сфері оподаткування.

Статтею 109 Податкового кодексу України встановлено, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платника податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Отже, як бачимо, ознаками податкового правопорушення є:

Виключно діяння (дія чи бездіяльність), які порушують встановлений порядок справляння податків і зборів. Ніякі думки, бажання чи інші вияви психічної діяльності законодавцем до уваги не приймаються і до ознак, характеризуючих податковий правопорушення, не відносяться.

Протиправність, яка виражається в забороні (наприклад, використання платником податків сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання податкової пільги не за призначенням або всупереч умовам чи цілям її надання – ст.123.2 ПКУ) правовими нормами певних діянь і випливає з того, що особа здійснює заборонену законом дію, або не здійснює тих дій (наприклад, неподання платником податків – фізичною особою декларації чи включення до неї перекручених даних про суми одержаних доходів – ст.120.1.1 ПКУ), які необхідно здійснити.

З метою конкретизації законодавець встановлює суб'єктний склад правопорушення (платників податків, податкові агенти, їх посадові особи, а також посадові особи контролюючих органів), до яких могла бути застосована юридична відповідальність. Крім цього, законодавець ще окремо у ст.110 ПКУ закріплює коло осіб, які притягаються до відповідальності за вчинення правопорушень.

Умовно можна визначити, що однією з ознак податкових правопорушень є юридична караність за вчинення протиправних діянь. Законодавець безпосередньо у визначенні податкового правопорушення не вказує на юридичну караність, але ст. 111 ПКУ встановлює види юридичної відповідальності – фінансову, адміністративну та кримінальну.

Таким чином, ознаки податкових правопорушень майже збігаються з ознаками адміністративних проступків. Але податковий правопорушення, у визначенні зако-

нодавцем, не містять такої ознаки, як винність, яка виявляється наявністю в особи власного ставлення до свого діяння і його наслідків (хоча особа має передбачати можливість настання шкідливих наслідків за результатами вчинення протиправних дій). Можливо, законодавець свідомо не визначає вину особи, оскільки такі характеристики, як «психічне ставлення», «умисел», «необережність», видаються непридатними для визначення вини юридичної особи – як платника податку (ст.15 ПКУ). Для відповідальності юридичної особи достатньо самої події вчинення податкового правопорушення, незалежно від того, винна дана особа чи ні.

Ось чому у дослідників виникає бажання дискутувати відносно того, що й юридична особа є суб'єктом адміністративної відповідальності, не враховуючи того, що законодавець таку відповідальність визначає (називає) як фінансову відповідальність, що застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (ст.111.2 ПКУ). Поняття штрафних, фінансових санкцій, штрафів законодавець дає у підпункті 255 п. 1 ст.14 ПКУ, де визначає їх як плату у вигляді фінансової суми та/або відсотків, що справляється з платника податків, у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючий орган. Як бачимо, законодавець не ототожнює фінансові санкції з адміністративними стягненнями. Фінансово-правові санкції в юридичній літературі характеризуються як заходи державного примусу [2, с. 243] і ніяким чином не відносяться до адміністративних штрафів [2, с. 244-245], а тим більше до адміністративної відповідальності.

Цікавою в цьому відношенні є позиція законодавця, за якою «притягнення до фінансової відповідальності» платників податку за порушення законів з питань оподаткування,

іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності (виділено нами), п. 1ст.112 ПКУ. З цієї норми можна зробити такі висновки:

по-перше, фінансову відповідальність законодавець визнає як окремих вид відповідальності (якщо притягнення до фінансової відповідальності не звільняє правопорушника від адміністративної або кримінальної відповідальності), оскільки за одне правопорушення, за загальним правилом, може бути застосовано одне стягнення (санкція) певного виду відповідальності;

по-друге, за наявності відповідних підстав посадова особа (а не юридична) платник податку може бути притягнена як до фінансової, так і до адміністративної або кримінальної відповідальності;

по-третє, адміністративна та кримінальна відповідальність передбачена Кодексом України про адміністративні правопорушення та Кримінальним кодексом України, а не цим – Податковим кодексом України, хоча потрібно було б закріпити на законодавчому рівні, що до адміністративної і кримінальної відповідальності притягаються особи у порядку, визначеному законодавством.

Законодавець також встановлює, що застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) не звільняє платників податків від сплати до бюджету належних сум та зборів, а також від застосування інших заходів, передбачених цим Кодексом – п. 2 ст.113 ПКУ. Це свідчить про те, що фінансова (економічна) відповідальність, хоча і не визначена чітко на конституційному, законодавчому, науковому рівнях, але є самостійним видом відповідальності, не носить компенсаційного характеру, як це має місце у цивільно-пра-

вовий чи господарсько-правовій відповідальності, є формою державного примусу, під страхом застосування якого забезпечується дотримання та виконання законодавством про оподаткування та збори. Такі жорсткі заходи щодо забезпечення сплати податків та зборів, звичайно, потрібні, хоча існують інші заходи забезпечення справляння податків і зборів – адміністрування податків, податкова звітність, податкові консультації, податковий контроль, податкові застави, поручительство, оскарження рішень контролюючих органів тощо.

Встановлюючи фінансову відповідальність, законодавець дуже оригінально вирішив порядок її застосування. Глава 11 «Відповідальність» і глава 12 «Пеня» – це вперше у законотворчій практиці щодо застосування різноманітних санкцій (штрафних, фінансових, адміністративно-господарських) здійснена своєрідна мінікодифікація у структурі Податкового кодексу України.

Так, у главі 11 «Відповідальність» законодавець закріплює загальні положення застосування фінансових санкцій, які резюмують собою Загальну частину певного Кодифікованого акта. В ній, зокрема, законодавець дає визначення податкового правопорушення (ст.109 ПКУ); коло суб'єктів, які притягуються до відповідальності за вчинення правопорушень (ст.110 ПКУ); види юридичної відповідальності (ст.111 ПКУ); загальні умови притягнення до фінансової відповідальності (ст.112 ПКУ); строки давності (1095 днів) для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) (ст.114 ПКУ); застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) у разі вчинення кількох порушень (ст.115 ПКУ); рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) (ст.116 ПКУ) тощо.

У зазначеній главі 11 «Відповідальність» чітко відслідковується й Особлива части-

на певного Кодифікованого акта. Законодавець визначає склади податкових правопорушень: порушення встановленого порядку взяття на облік в органах Державної податкової служби (ст.117 ПКУ); порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (ст.118 ПКУ); порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків (ст.119 ПКУ) та інші склади, передбачені ст. ст. 117-128 Податкового кодексу України. Характерною ознакою для фінансової відповідальності є те, що санкції складу правопорушення містять заходи впливу як у грошовому обрахуванні (у гривнях), так і у відсотковому – за суми податкових операцій чи вартість збору за використання патенту. У диспозиціях і санкціях Особливої частини податкових правопорушень законодавець досить чітко визначає суб'єктів фінансової відповідальності. Ними можуть бути: фізичні особи; посадові особи; юридичні особи.

При певному позитивному ставленні щодо визначення поняття фінансової відповідальності, ознак та складу податкових правопорушень, встановлення суб'єктного складу та заходів штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені, на наш погляд, вдало початий підхід законодавця до мінікодифікації фінансової відповідальності в структурі Податкового кодексу України не знайшов свого логічного і послідовного завершення.

Норми, що регулюють повноваження по застосуванню посадовими особами Державної податкової служби штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), розпорошені у різних розділах і главах ПКУ. У статтях, що закріплюють права органів Державної податкової служби, їх повноваження та реалізація цих прав виписані (закріплені) не повно і недостатньо чітко. Немає відповідного механізму реалізації закріплених прав.

Підпунктом 40 пункту 1 статті 20 ПКУ встановлено, що лише головам Державних податкових адміністрацій і начальникам Державних податкових інспекцій та їх заступникам надається право застосовувати до платників податків фінансові (штрафні) санкції\*, стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу у випадках, порядку та розмірі, встановлених цим кодексом, стягувати суми простроченої заборгованості суб'єкта господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державну (місцеву) гарантію, а також за кредитом з бюджету в порядку, визначеному цим Кодексом (ст. 20.1.28. ПКУ).

\*До речі, в одних випадках законодавець встановлює поняття «фінансові (штрафні) санкції» (ст. 20.1.28 ПКУ), в інших – «штрафні (фінансові) санкції (штрафи)» (ст.111.2 ПКУ), що, мабуть, вказує на підготовку законопроекту різними авторами та відсутність техніко-юридичної експертизи законопроекту. На нашу думку, правильним було б (писати) визначити фінансову відповідальність як «фінансові (штрафні) санкції».

Безумовно, такі повноваження необхідні, правильні за своєю суттю і змістом. Але на яких підставах голова Державної адміністрації чи начальник Державної податкової інспекції буде застосовувати до платників податків фінансові (штрафні) санкції? На підставі якої інформації, чи якого процесуального документа? Адже він сам не буде здійснювати перевірки платників податків. Аналогічна ситуація складається і у разі звернення зазначених осіб до суду щодо: притягнення юридичної особи та суб'єкта підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця (ст. 20.1.12 ПКУ); зупинення видаткових операцій на рахунок платника податків (ст.20.1.12 ПКУ); накладення арешту на кошти та інші цінності (ст. 20.1.17

ПКУ); стягнення коштів платника податків, який має податковий борг (ст.20.1.18 ПКУ); стягнення сум дебіторської заборгованості (ст. 20.1.19. ПКУ); застосовувати до фінансових установ відповідні фінансові (штрафні) санкції (ст. 20.1.33 ПКУ); звернення до суду щодо застосування санкцій, пов'язаних із заборною організації і проведення азартних ігор на території України (ст. 20.1.36 ПКУ) тощо.

Отже, потрібен відповідний механізм реалізації цих повноважень, а саме слід:

Визначити коло осіб Державної податкової служби, які мали б право складати протоколи чи інші процесуальні документи про податкові правопорушення, на підставі яких відкривається (порушується) провадження і розглядається податкова справа та виноситься відповідне рішення керівником (заступником) органу Державної служби. Встановлена ст. 20.1.21 ПКУ норма, за якою голови Державних податкових адміністрацій і начальники Державних податкових інспекцій та їх заступники (20.1.40 ПКУ) мають право складати стосовно платників податків – фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення (звертаємо увагу: про адміністративні правопорушення, а не податкові правопорушення) в порядку, визначеному законом, тільки звужує повноваження органів Державної податкової служби України, що визначені Кодексом України про адміністративні правопорушення в частині розгляду справ (ст. 234-2 КУпАП) та складання протоколу про адміністративні правопорушення (ст. 255 КУпАП). Зазначеними нормами органи Державної податкової служби, їх посадові особи складають протоколи про адміністративні правопорушення, передбачені ст. ст. 51-2, 155-1,163-1 – 163-4, 164, 164-1, 164-5, 166-6, 177-2, КУпАП. В цьо-

му зв'язку, варто звернути увагу, що Кодексом України про адміністративні правопорушення право складати протоколи мають посадові особи органів Державної податкової служби України, а не тільки голови Державних податкових адміністрацій і начальники Державних податкових інспекцій та їх заступники, як це визначено ст. ст. 20.1.21 та 20.1.40 ПКУ.

Потрібно визначити форму і зміст протоколу про податкове правопорушення чи іншого процесуального документа, що встановлює подію і склад правопорушення, або доповнити Податковий кодекс України нормою, що протокол про податкове правопорушення за формою і змістом складається в порядку, визначеному ст. 256 Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Визначити місце і строки розгляду (а не строки притягнення до відповідальності – 1095 днів) справи про податкові правопорушення і застосування фінансових (штрафних) санкцій з дня одержання органом (посадовою особою), правомочним розглядати справу, протоколу про податкове правопорушення та інших матеріалів справи. Цей строк може бути визначений не більше 15 днів.

Потребує законодавчого закріплення постанова (рішення), її види, форма і зміст щодо результатів розгляду податкової справи про податкове правопорушення щодо застосування фінансових (штрафних) санкцій або у гл. 11 «Відповідальність» Податкового кодексу України, що види, форма і зміст постанови (рішення) по справі про податкове правопорушення визначається за правилами і в порядку, встановленими ст. ст. 283-285 КУпАП.

Встановлений ст. 56 ПКУ порядок оскарження рішень контролюючих органів загалом досить повно визначає порядок, послідовність та строки розгляду скарги на рішення контролюючих органів.

Але це стосується в основному рішень-повідомлень щодо визначення суми грошового зобов'язання. Тому доцільним було б окремо закріпити порядок оскарження рішення (постанови) по справі про податкове правопорушення щодо застосування фінансових (штрафних) санкцій або окремою нормою встановити, що оскарження рішення (постанови) по справі про податкове правопорушення щодо застосування фінансових (штрафних) санкцій кодексу, передбачивши можливість такого оскарження в судовому порядку.

Закріплена ст. 56 ПКУ дворівнева послідовність оскарження рішень-повідомлень контролюючого органу – спочатку в інстанційному (адміністративному) порядку (ст. ст. 56-2 – 56.10 ПКУ), а потім платник податку може звернутися зі скаргою до суду (ст. 56.10 ПКУ), певним чином суперечить ст. 55 та ч. 2 ст.124 Конституції України, за якими кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб та юрисдикція судів поширюється на всі правовідносини, що виникають в державі. З цього приводу є відповідні рішення Конституційного Суду України.

Тому на законодавчому рівні у ст. 56 ПКУ необхідно визначити можливість оскаржених рішень органів Державної податкової служби і в судовому порядку за вибором платника податків.

Необхідно на законодавчому рівні встановити порядок провадження щодо виконання постанов (рішень) по справі про податкове правопорушення щодо застосування фінансових (штрафних) санкцій, чітко визначити строки виконання і наслідки у разі невиконання зазначених постанов (рішень), а також механізм (заходи) примусового виконання фінансових (штрафних) санкцій.

Зазначені пропозиції доцільно було б структурно віднести до гл. 11 «Відпові-

дальність» Податкового кодексу України. Розпорошеність норм у різних за структурою главах Податкового Кодексу певним чином ускладнює правозастосовну практику.

Щодо адміністративної та кримінальної відповідальності ми зазначали раніше, що така відповідальність регламентується (регулюється) Кодексом України про адміністративні правопорушення, яким чітко визначено коло осіб, які складають протоколи про порушення податкового законодавства і розглядають справи про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування. Цим кодексом чітко визначено склади правопорушень у сфері оподаткування та здійснення контролю з боку органів Державної податкової служби. Про вчинення правопорушень, передбачених ст. ст. 51-2, 155-1, 163-1-4, 164, 164-1, 164-5, 166-6, 172-2 КупАП, органи Державної податкової служби складають протоколи. Суб'єктами цих правопорушень виступають тільки фізичні особи – громадяни або посадові особи.

Кримінальна відповідальність передбачена ст. 212 Кримінального кодексу України «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», причому кримінальна відповідальність настає, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах. Значним розміром вважається, якщо сума податку, зборів та інших обов'язкових платежів, в тисячу і більше разів перевищують установлені законодавством неоподаткований мінімум доходів громадян. На сьогодні це складає  $470,5 \text{ грн} \times 1000 = 470\,500 \text{ грн}$ . У разі якщо надходження складає менше вказаної суми, застосовується адміністративна відповідальність. Суб'єктом кримінальної відповідальності може бути тільки фізична особа – громадянин, посадова чи службова особа.

За порушення податкового законодавства передбачена фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність. Суб'єктами фінансової відповідальності можуть бути як фізичні, так і юридичні особи; суб'єктами адміністративної та кримінальної відповідальності виступають винятково фізичні особи. Слід звернути увагу на те, що законодавець не зробив жодної спроби щодо визнання юридичної особи суб'єктом адміністративної відповідальності, і це відповідає соціальному призначенню адміністративної відповідальності, її правоохоронній та виховній функціям.

## Література

1. Податковий кодекс України, прийнятий 2 грудня 2010 р. // Голос України. – 2010. – № 229-230. – 4 грудня. – С. 4-59.
2. Дмитренко Є. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України : монографія / Є. С. Дмитренко. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 592 с.